



Roj: **STSJ AND 14875/2018 - ECLI: ES:TSJAND:2018:14875**

Id Cendoj: **41091330042018100933**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Sevilla**

Sección: **4**

Fecha: **12/11/2018**

Nº de Recurso: **788/2016**

Nº de Resolución: **1038/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEVILLA

Sección 4.ª

RECURSO N.º 788/2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES.

PRESIDENTE:

D. GUILLERMO SANCHÍS FERNÁNDEZ MENSAQUE

MAGISTRADOS

D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ

D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL

En la ciudad de Sevilla, a doce de noviembre de dos mil dieciocho.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sección 4.ª), el recurso contencioso-administrativo número 788/2016, en el que son parte, de una como recurrente, D.ª Celsa , representada por el Procurador de los Tribunales D. Mauricio Gordillo Alcalá, y defendida por la Letrada D.ª Nuria Márquez Vázquez, y por la parte demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, en relación con sanción tributaria.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO . Por la referida representación se presentó escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 29 de julio de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000 , interpuesta en relación con resolución sancionadora.

SEGUNDO . Teniendo por interpuesto el recurso se acordó su tramitación conforme a las normas establecidas para el procedimiento en primera o única instancia en el Capítulo I del Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, habiéndose presentado en tiempo y forma la demanda y su contestación, y una vez acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada toda la que declarada pertinente pudo cumplimentarse dentro del período probatorio, las partes presentaron sus escritos



de conclusiones, quedando conclusos los autos para sentencia y pendientes de señalamiento para votación y fallo, que ha tenido lugar en el día fijado al efecto.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO . La resolución del económico-administrativo contra la que se dirige el presente recurso, desestimó la reclamación interpuesta por la actora frente a la dictada con fecha de 29 de enero de 2013, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de imposición de una sanción de multa de 60.058,77 euros, por la comisión de una infracción de las previstas en el artículo 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, concretamente, por la no aportación a la Inspección de los Tributos de la documentación correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas por la recurrente durante el año 2009 con la entidad **Monprodu**, S. A. U., de la que era socia y administradora única durante dicho ejercicio.

De acuerdo con lo alegado en la vía previa, la demanda se fundamenta en la no extensión de la obligación omitida a las personas físicas no empresarias, en la atipicidad de la conducta sancionada por tratarse de operaciones inferiores a 250.000 euros, y en la ausencia de culpabilidad derivada de la interpretación razonable de la normativa aplicable.

SEGUNDO . La resolución sancionadora impugnada en origen encuentra su precedente en la percepción por la recurrente de aquella entidad durante el ejercicio 2009, de rendimientos de trabajo por importe 63.106,26 euros por servicios prestados como cantante y presentadora de televisión, y que la mercantil contrataba con terceros, habiendo obtenido en tal concepto durante dicho ejercicio la suma de 757.034,34 euros.

A través del correspondiente procedimiento liquidador la Inspección de los Tributos entendió que en atención a la vinculación existente entre la recurrente y la citada entidad, las operaciones realizadas quedaban sujetas al régimen para ellas establecido en la legislación reguladora del Impuesto sobre Sociedades, requiriendo así a la actora, al menos en dos ocasiones, la aportación de la documentación que, de acuerdo con dicha legislación y según la Inspección, aquella debió poner a su disposición, remitiendo solo una determinada ficha limitada a señalar la percepción de un sueldo fijo anual por aquel importe, sin especificar el método de valoración empleado ni el intervalo de valores derivado.

El resultado de la valoración para el ejercicio considerado fue de 636.094,50 euros.

TERCERO . La Inspección de los Tributos consideró cometida en el caso la infracción tipificada por el artículo 16.10 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 2004 , entonces vigente (sustituido por el artículo 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre), según el cual "...constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes..".

La base sustantiva de esta infracción se encontraba en aquel mismo artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de 2004 , que además de ordenar la tasación por su valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, y de autorizar la comprobación por la Administración de dicha previsión, efectuando, en su caso, las correcciones valorativas procedentes respecto de las operaciones sujetas a los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes (apartado 1), consideraba "...personas o entidades vinculadas, entre otras, "...una entidad y sus socios o partícipes.." y "...una entidad y sus consejeros o administradores.." (apartado 3), añadiendo que "...las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente..".

Este desarrollo reglamentario se encontraba en la Sección 3.ª del Capítulo V del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (posteriormente, Capítulo VI del Reglamento aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio), en cuyo artículo 18 se establecía que "...a los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto , y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá



estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.." (apartado 1).

Más concretamente, el artículo 20 del Reglamento preveía la inclusión en dicha documentación de los siguientes extremos:

"..a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios..".

CUARTO . Pues bien, con tales premisas la recurrente considera ante todo que dicha obligación documental solo incumbiría, además de las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, a las personas físicas empresarias, ámbito subjetivo este al que, por lo tanto, quedaría reducida la infracción observada y de la que, consecuentemente, quedaría ella excluida dada su dedicación a la actividad de cantante y presentadora de televisión.

Se parte para ello del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , según el cual "..la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ..", remisión esta limitada a las reglas valorativas de ese otro impuesto y de la que, por lo tanto, quedarían excluidas las obligaciones documentales establecidas por aquella otra Ley, que, según se dice, se limitarían a los sujetos pasivos de aquel otro impuesto.

Sin embargo, el que la Ley del Impuesto sobre la Renta no contenga otra previsión no quiere decir que sí pueda contenerse en otro texto normativo y, en particular, en el regulador del Impuesto sobre Sociedades, que, como se ha visto, atribuye dicha obligación a "..las personas o entidades vinculadas..", concepto este que, sin ninguna otra limitación, incluye "..una entidad y sus socios o partícipes.." y "..una entidad y sus consejeros o administradores..", sometiendo así a tales personas o entidades vinculadas a la obligación documental que se trata.

Como puede verse, la literalidad normativa conduce directamente a la tesis contraria a la pretendida por la recurrente bajo ese mismo criterio interpretativo, al que, en realidad, aquella no acude con todas sus consecuencias sino de manera parcial.

Desde una perspectiva contextual se afirma también que si el apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 2004 (modificado por el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, y aplicable a períodos impositivos concluidos a partir de 19 de febrero de 2009, como sería el caso) excluye de la referida obligación documental a "..las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado..", acudiendo así a parámetros propios de la actividad empresarial, ello solo podría significar que la exigencia documental no se extendería a personas jurídicas no empresarias.

De entrada, sin embargo, este argumento no serviría para excluir de la exigencia a las personas físicas empresarias, confirmado precisamente su extensión a sujetos no comprendidos en la definición de contribuyente del impuesto (artículo 7 TR 2004), lo que contradice a su vez el argumento literal empleado.

Por lo demás, como afirma la resolución impugnada, el que la Ley acuda a tales parámetros para reducir el ámbito de la exigencia, únicamente significa que dicha reducción solo podrá aplicarse a aquellas entidades



respecto de las cuales puedan ser empleados, es decir, las que realicen actividades empresariales, pero solo eso. Además, la Ley es clara al limitar la reducción de la obligación a aquellas personas que reduzcan su cifra de negocios a la citada cantidad, sin excluir, por lo tanto, aquellos otros sujetos sobre los que no concurra esa circunstancia.

Ciertamente, podría discutirse si la exclusión de la obligación documental respecto de uno de los vinculados conllevaría la exclusión del otro, lo que sería posible argumentar a tenor del resultado unitario valorativo que la Administración habría de emplear respecto de ambos vinculados (artículo 16.1.2.ª TRLIS de 2004), pero, sea como fuere, con esa posibilidad, que no se presenta en el caso al superar los 100.000 euros las operaciones ahora consideradas, tampoco se pondría en cuestión la posible sujeción legal de las personas físicas a la obligación documental, que es lo que la recurrente cuestiona.

Desde el punto de vista de su finalidad, la actora argumenta que la norma solo pretende regular las relaciones entre personas jurídicas, incluidas sus actuaciones con personas físicas, lo que evidenciaría también la limitación de aquella remisión de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las reglas de valoración de la del Impuesto sobre Sociedades, aunque, acudiendo a esa misma argumentación, se observa que, en efecto, bajo la tesis de la Administración demandada la obligación de documentación se ha limitado a tales supuestos, es decir, a los de vinculación entre personas jurídicas y físicas, dejando fuera aquellos otros casos en que dicha relación se produce solo entre personas físicas, plenamente sometida a la regulación fiscal de estas (salvo en lo que respecta a la valoración, como se ha visto).

La finalidad de la norma, dirigida sin duda a imponer un especial control a la actividad de entidades jurídicas, se extrae justamente de esta relación, de modo que las personas físicas quedan afectadas por la exigencia cuando las operaciones vinculadas tienen lugar con aquellas entidades, cayendo así bajo su régimen jurídico.

Se trata de una manifestación más, contemplada por el artículo 35.3 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, de imposición de obligaciones formales a determinadas personas, distintas del sujeto pasivo del tributo, contribuyente o su sustituto, es decir de aquel que debe realizar la obligación tributaria principal, en los términos previstos por el artículo 36 de la misma Ley.

En fin, igual rechazo merece la alegación de la actora sobre la interpretación restrictiva que como sancionadora merecería en este aspecto la norma aplicada, interpretación esta, limitadora de su ámbito de su aplicación, a la que, en realidad, no han de someterse preceptos de este tipo, que de forma distinta han de ser estrictamente interpretados, es decir, con cabal sujeción al sentido de la norma, o como dice el Tribunal Constitucional, "...con el respeto al tenor literal del precepto, con la consiguiente prohibición de analogía *in malam partem*...", y también sin "...incurrir en quiebras lógicas...", siguiendo "...un modelo de argumentación aceptado por la propia comunidad jurídica (razonabilidad metodológica)...", y con resultado "...acorde con las pautas valorativas que informan nuestro texto constitucional (razonabilidad axiológica)...". (SSTC 129/2008 y 12/2018), todo ello como, según se ha visto, la Administración ha hecho en el caso.

QUINTO . Se reclama también la aplicación al supuesto de la causa de inexigibilidad de la obligación establecida por el artículo 18.4.e) del Reglamento del Impuesto de 2004, relativa a las operaciones "...realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado...", lo que, según la demanda, así sucedería en el caso al tratarse de una contraprestación anual pactada de 63.106,26 euros.

Así lo entiende la actora de acuerdo con el significado del término "contraprestación" empleado por la norma, como relativo, según dice, a lo recibido, no a la operación. Se considera por ello que el "valor de mercado" mencionado por el precepto solo podría referirse a prestaciones no dinerarias, no a las dinerarias, de improcedente valoración, en las que, consecuentemente, habrá de estarse a la cuantía pactada.

Se afirma asimismo que la atención al resultado valorativo de la operación desconocería el principio de seguridad jurídica, al hacerse depender la sujeción a la obligación documental del ulterior resultado de la comprobación administrativa.

De modo contrario, la Sala entiende que la mención normativa de la contraprestación de las operaciones permite sin esfuerzo entender referido aquel valor de mercado al conjunto de las operaciones, cuya valoración, en efecto, se identifica con el de la contraprestación que comprenden.

Ni que decir tiene que con la tesis propugnada por la recurrente el cumplimiento de las exigencias documentales legalmente impuestas, quedaría a la libre disposición de los obligados tributarios, que podrían eludir fácilmente la obligación fijando contractualmente cantidades inferiores al límite normativamente establecido, lo que, además, desconocería la finalidad del conjunto regulador de las operaciones vinculadas, dirigido precisamente a desacoplar su valoración fiscal del acuerdo de las partes que en ellas intervienen.



Tampoco sufre de esa forma el principio de seguridad jurídica, al igual que sucede cuando el resultado de las liquidaciones tributarias y, por tanto, de la cuantificación misma de la obligación tributaria principal y de la posible comisión de infracciones e imposición de sanciones, se hacen depender de las comprobaciones de valor que la Administración pueda practicar.

Lo mismo ocurre con la propia obligación sustantiva de estimar las operaciones vinculadas por su valor de mercado, impuesta en todo caso a los obligados tributarios, que quedará igualmente sometida a las oportunas comprobaciones tributarias y a la aplicación, en su caso, de las sanciones correspondientes (en los términos generales y en los previstos por el apartado 16.10.4.º del TRLIS de 2004), obligación de cuyo correcto cumplimiento derivará también el conveniente respeto de la obligación documental que consiguientemente pueda surgir.

Otro planteamiento merecerían aquellos supuestos en los que ese resultado valorativo pueda no diferir en exceso del propugnado por el sujeto obligado o en definitiva, cuando, como establece el código de conducta sobre documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea (DOCE 176/1, de 28 de julio), en el que se inspira la norma española, los contribuyentes cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable su obligación documental, lo que, como se verá más adelante, podría justificar la exclusión de la sanción por efecto del principio de culpabilidad, pero no la condena de la norma por desconocimiento de aquel principio de seguridad jurídica.

En fin, ninguna insuficiencia observó en este sentido el Tribunal Supremo al resolver en su Sentencia de 27 de mayo de 2014, el recurso contencioso-administrativo 8/2009, interpuesto contra el Real Decreto 1793/2008, de 30 de julio.

SEXTO . Se invoca también en la demanda el principio de culpabilidad, principio que, como es de sobra conocido, rige matizadamente para las sanciones administrativas por aplicación del artículo 25.1 CE (en este sentido, STC 76/1990, y STS, de 2 de diciembre de 2000 -casación 774/1995-), y así ha quedado recogido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, que, en efecto, exime de responsabilidad por las infracciones tributarias en los supuestos en que "...se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias..", y en particular "...cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando (...) haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley ..", o "...a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados..".

Desde luego, como afirma la actora y por lo que se ha dicho, esa interpretación razonable no puede encontrarse en aquella pretendida exclusión de las personas físicas no empresarias de la obligación establecida o de su exclusión para valores no superiores a 250.000 euros, que, rechaza no solo la literalidad de los preceptos reguladores de tales extremos sino la absurda consecuencia a que conduciría la argumentación de la recurrente, de la dejación del citado umbral económico de la exigencia documental a la simple voluntad de los obligados.

Por otra parte, a pesar de lo que se dice en la demanda, no se ve la trascendencia que sobre el elemento subjetivo de la actuación sancionada, deba darse al supuesto el conocimiento por la actora, anterior a la finalización del plazo de presentación de la declaración del ejercicio, de la introducción por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, de la causa de inexigibilidad de la obligación documental más arriba examinada. El caso es que, como se ha dicho, de forma clara dicha causa no resultaba de aplicación a la recurrente, a quien, por tanto, le incumbía la obligación documental antes y después de la citada norma.

Se alega también en este sentido que la contraprestación pactada era correcta de acuerdo con el análisis económico realizado por las partes en atención a las funciones y riesgos asumidos y a los métodos de valoración aplicables, todo ello con razones (expuestas en las alegaciones al acta de la Inspección) basadas en la consideración de los servicios comerciales y promocionales prestados por la entidad vinculada, como necesarios para la posible realización de la actividad artística y profesional de la actora, lo que, según se dice, hacía mercedora a la sociedad de un determinado margen de beneficio.

Sin embargo, con independencia de la corrección del concreto resultado valorativo alcanzado por la Inspección de los Tributos, que no se discute, tales alegaciones resultan palmariamente insuficientes para considerar al menos razonable la opción acogida por la recurrente, consistente en la fijación de una determinada cuantía fija anual, de 63.106,26 euros (idéntica a la de períodos anteriores y posteriores), que, naturalmente, según explicó la Inspección de los Tributos en la resolución impugnada en origen, ninguna explicación ofrecía a esa actividad promocional y gestora realizada por la entidad jurídica vinculada, y sin que, desde luego, dicha explicación



pueda encontrarse en la documentación aportada, carente en realidad, como se ha dicho, de toda justificación valorativa. Máxime todo ello considerada la desmesurada diferencia entre lo percibido por la entidad vinculada en razón de la actividad de la actora, de 757.034,34 euros, y lo que esta obtuvo de aquella, 63.106,26 euros, o la diferencia existente entre el resultado valorativo alcanzado por la Administración, de 635.094,50 euros, y el umbral reglamentario de la exigencia documental, de 250.000 euros.

En definitiva, la actuación sancionada no encuentra justificación en la interpretación razonable de norma alguna, sin que, como se ha visto, esa conclusión haya sido omitida tampoco por el órgano sancionador.

SÉPTIMO . En consecuencia, ninguna de las razones en que se basa merece favorable acogida, por lo que el recurso ha de ser íntegramente desestimado, y ello, de conformidad con lo establecido por el artículo 139.2 LJCA , con la obligada condena del apelante al pago de las costas causadas en esta instancia, aunque consideradas las circunstancias del presente supuesto, de acuerdo con el apartado 3 de ese mismo precepto (apartado 4 tras la reforma de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio), con la limitación por todos los conceptos a la cantidad máxima de 1.000 euros.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO . Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por D.ª Celsa , contra la resolución de 29 de julio de 2016, del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000 , interpuesta en relación con resolución sancionadora.

SEGUNDO . Condenar a la recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia, con la expresada limitación.

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. D. GUILLERMO SANCHÍS FERNÁNDEZ MENSAQUE, D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA, D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ, D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL.